

MARZO - APRILE

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXVI - N. 2

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

www.edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CEDAM

L'illegittima limitazione delle agevolazioni fiscali agli enti sportivi dilettantistici facenti parte del sistema sportivo istituzionalizzato alla luce del disposto costituzionale e della ricostruzione sistematica della normativa relativa all'elenco C.O.N.I. (*)

Per poter usufruire delle agevolazioni tributarie le società ed associazioni sportive dilettantistiche devono essere riconosciute dal C.O.-N.I. ed essere iscritte nel registro delle società ed associazioni sportive dilettantistiche tenuto dal C.O.N.I. medesimo.

Ministero del lavoro e delle politiche sociali, circ. 21 febbraio 2014, n. 37/4036.

(*Omissis*). – Questa Direzione, unitamente ai rappresentanti dell'Inps, ha recentemente approfondito alcune problematiche di carattere giuridico sulle realtà occupazionali delle società ed Associazioni sportive dilettantistiche.

Il quadro giuridico che emerge evidenzia un particolare trattamento di favore riservato alle società e Associazioni sportive dilettantistiche, giustificato dalla funzione sociale da esse svolta.

Occorre anche segnalare che la normativa statale di settore fa espresso riferimento a quella sportiva che la integra e ne consente la concreta attuazione.

Va evidenziato in particolare che le società e Associazioni sportive dilettantistiche (SSD e ASD), disciplinate dall'art. 90 della l. n. 289 del 2002, devono essere riconosciute dal CONI ed essere iscritte nel Registro delle società e Associazioni sportive dilettantistiche tenuto dallo stesso CONI e sono caratterizzate dall'assenza di finalità lucrative.

Mediante il riconoscimento le società e le Associazioni in questione entrano a far parte dell'ordinamento sportivo e sono quindi sottoposte sia alle norme di tale ordinamento che a quelle dell'ordinamento statale.

Tali caratteristiche delineano pertanto una netta differenziazione tra le SSD/ASD e le realtà imprenditoriali che «gestiscono» lo sport con fini di lucro.

Al riguardo va ricordato l'art. 7 del d.l. n. 136 del 2004 (conv. da l. n. 186 del 2004) che assegna al CONI il compito di certificare la «effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle Associazioni dilettantistiche» il quale «trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate, l'elenco delle società e delle Associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi». Il riconoscimento da parte del CONI, che certifica pertanto lo svolgimento da parte delle SSD o ASD di attività sportive a livello dilettantistico, costituisce pertanto il presupposto per l'applicazione del citato trattamento di favore.

Con riferimento ai rapporti di collaborazione instaurati da parte del-

le SSD o ASD «nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche», di cui all'art. 67, 1° comma, lett. *m*), del t.u.i.r., va altresì segnalato l'art. 35, 5° comma, del d.l. n. 207 del 2008 (conv. da l. n. 14 del 2009) secondo il quale «nelle parole esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» – ossia le attività che il t.u.i.r. sottopone al regime fiscale proprio dei «redditi diversi» – «sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica».

La disposizione fornisce l'interpretazione autentica del contenuto della lett. *m*), 1° comma, dell'art. 67 del t.u.i.r. e non limita la sua operatività al solo caso di prestazioni rese per la partecipazione a gare e/o manifestazioni sportive, bensì le estende a tutte quelle relative allo svolgimento delle attività dilettantistiche di formazione, di didattica, di preparazione e di assistenza intese nell'accezione più ampia del termine «attività sportiva».

Formazione didattica e preparazione sono dunque le attività che gli istruttori, gli allenatori operanti all'interno delle SSD e ASD svolgono in forma dilettantistica, così come del resto confermato:

– dall'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010, secondo cui «il richiamato art. 35, 5° comma, del d.l. n. 207 del 2008, ha ricompreso nell'ambito applicativo dell'art. 67, 1° comma, lett. *m*), primo periodo, del t.u.i.r., anche i compensi erogati dagli enti espressamente individuati da tale ultima disposizione nei confronti di soggetti che svolgono le attività di formazione didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate – formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica – a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva»;

– e dall'ENPALS con circ. n. 18 del 2009, secondo cui «per la connotazione della nozione di esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, 1° comma, lett. *m*), del t.u.i.r., non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali».

Va ancora segnalato che:

– l'art. 90 della l. n. 289 del 2002 ha inteso estendere il citato trattamento di favore «anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e Associazioni sportive dilettantistiche», sui quali la circ. n. 21/E del 22 aprile 2003 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che «in questa tipologia possono essere ricomprese le prestazioni connesse ai compiti tipici di segreteria (raccolta iscrizioni frequentatori, contabilità “prima nota”, cassa, ecc.) purché non richiedano particolari conoscenze di natura tecnico-giuridiche tipiche del professionista»;

– l'art. 61, 3° comma, del d.lgs. n. 276 del 2003 esclude dal campo di applicazione del Capo I del Titolo VII, fra l'altro, «i rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate a fini istituzionali in favore delle Associazioni e so-

cietà sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciute dal CONI, come individuate e disciplinate dall'art. 90 della l. 27 dicembre 2002, n. 289».

Ciò premesso, nell'evidenziare pertanto sia la complessità che la specificità della disciplina che interessa le società e le Associazioni sportive dilettantistiche, occorre prendere atto che l'attività di vigilanza svolta nei confronti di tali realtà ha determinato l'insorgere di contenziosi con esito in buona parte non favorevole per l'amministrazione e per l'Inps.

In questo quadro, il Ministero ravvisa pertanto l'opportunità di farsi promotore, d'intesa con l'Inps, di iniziative di carattere normativo, volte ad una graduale introduzione di forme di tutela previdenziale a favore dei soggetti che, nell'ambito delle Associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, nonché dagli enti di promozione sportiva, svolgono attività sportiva dilettantistica nonché attività amministrativo-gestionale non professionale *ex art. 67, 1° comma, lett. m)*, ultimo periodo, del t.u.i.r.

Ne deriva che, ferma restando l'attività di vigilanza già avviata ed i contenziosi in essere, si rende opportuno, da parte di codesti uffici, concentrare la propria attività sulle diverse realtà imprenditoriali evidentemente non riconosciute dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali o dagli enti di promozione sportiva e non iscritte nel Registro delle società e Associazioni sportive dilettantistiche.

Resta altresì ferma la possibilità di intervenire anche in questo settore nell'ambito di attività congiunte con l'Amministrazione fiscale – interessata alla verifica dei presupposti di affiliazione al CONI e quindi della applicabilità del citato trattamento di favore – nonché nelle ipotesi di richieste di intervento per presunto svolgimento di prestazioni di natura subordinata. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Il complesso quadro normativo della materia. – 2. Ricostruzione e analisi critica della categoria degli enti sportivi dilettantistici alla luce del diritto vivente e dei principi costituzionali. – 3. Considerazioni conclusive.

1. – *Il complesso quadro normativo della materia*

Con circolare 21 febbraio 2014 n. 37/4036, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha chiarito, tra l'altro, che il regime fiscale agevolato, di cui alla l. 16 dicembre 1991 n. 398, si può applicare solo nei confronti degli enti sportivi dilettantistici iscritti nel vigente registro C.O.N.I. (1). Infatti,

(1) In dottrina si suole definire il vigente registro C.O.N.I. come nuovo registro per differenziarlo dal vecchio registro previsto dall'art. 90, 20° comma, della l. n. 289 del 2002 (oggi abrogato).

con la circolare sopra citata, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha evidenziato che tale registro, istituito con delibera amministrativa n. 1288 del 2004, avrebbe efficacia costitutiva in relazione alla possibilità di godere dei benefici fiscali, statuendo che esso costituisce il presupposto per l'applicazione del citato trattamento di favore. Pertanto, per godere delle agevolazioni fiscali, non sarebbe sufficiente possedere in concreto i requisiti di «sportività», previsti dall'articolo 90 della l. n. 289 del 2002, in mancanza di una formale iscrizione nel registro C.O.N.I.

Com'è noto, le modifiche più significative introdotte dalla l. n. 128 del 2004 consistono nella cancellazione dell'obbligo, risultante nello statuto, a carico delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche, di conformarsi alle norme ed alle direttive del C.O.N.I., nonché agli statuti ed ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o degli Enti di promozione sportiva, cui la società o l'associazione intende affiliarsi e nella soppressione del registro tenuto dal C.O.N.I. a cui la società o l'associazione doveva essere iscritta per accedere ai contributi pubblici (2).

Prima dell'intervenuta modifica si applicava un sistema che presentava qualche analogia con quello previsto per le associazioni di volontariato di cui alla l. 11 agosto 1991, n. 266. Tuttavia, le suddette normative presentano una rilevante differenza così sintetizzabile: per le associazioni di volontariato il registro è istituito dalla legge in capo alle regioni, mentre per le associazioni e società sportive dilettantistiche questo doveva essere gestito dal C.O.N.I.

Tale differenza, a nostro avviso, acquista un particolare significato; infatti, ai sensi del novellato art. 117, 3° comma, Cost., l'ordinamento sportivo è stato inserito tra le materie oggetto di competenza legislativa concorrente. Conseguentemente, i principi fondamentali della materia dovrebbero essere dettati dalla legge statale, mentre le norme di dettaglio dovrebbero essere fissate dalle regioni.

Sulla scorta di quanto detto, le regioni Toscana, Valle d'Aosta ed Emilia-Romagna richiesero un pronunciamento della Corte costituzionale in relazione alla legittimità costituzionale, ai sensi degli articoli 3, 5, 114, 117, 118 e 119, del 17°, 18°, 20°, 21°, 22°, 24°, 25° e 26° comma dell'articolo 90 della l. n. 289 del 2002 e di diverse disposizioni della l. 24 dicembre 2003, n. 350, tra le quali l'art. 4, 204° comma. In particolare, il 20° comma dell'articolo 90 della l. n. 289 del 2002 prevedeva il registro delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, il comma 21° disciplinava le modalità di tenuta del suddetto registro, mentre il 22° comma stabiliva che «per accedere ai contributi pubblici di qualsiasi natura, le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono dimostrare l'avvenuta iscrizione nel registro stesso».

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 424 del 2004 (3), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, 204° comma, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, il quale in riferimento agli Enti di promozione sportiva stabiliva che «per consentire lo svolgimento dei propri compiti istituzionali, nonché

(2) Cfr. F. Capogrossi Guarna - A. Riparata, *Società e associazioni sportive dilettantistiche, inquadramento, aspetti fiscali e agevolazioni*, Milano, Giuffrè, 2005, 45 ss.; G. Martinelli - M. Saccaro, *Associazioni sportive dilettantistiche: aspetti civilistici, fiscali e contabili*, Milano, Ipsoa, 2003, 3 ss.; A. Cotto - G. Odetto - G. Valente, *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Trento, Ipsoa, 2007, 1246 e ss.

(3) Corte cost., 29 dicembre 2004, n. 424, in *Giur. cost.*, 2004, 6 e in *Foro amm. CDS*, 2004, 3424.

per il finanziamento e il potenziamento dei programmi relativi allo sport sociale, agli enti di promozione sportiva è destinata la somma di 1 milione di euro per l'anno 2004», affermando che «detti profili (...) nell'attuale assetto costituzionale della ripartizione delle competenze tra Stato e Regioni in materia di sport, non possono non comportare un diretto coinvolgimento delle Regioni, in quanto anche esse titolari di potestà legislativa nella specifica materia». Non vi è stata una pronuncia della Corte costituzionale in merito al 20°, 21° e 22° comma a motivo della cessata materia del contendere, posto che nelle more del procedimento il governo si era affrettato ad abrogare tali commi.

Per quel che ci interessa, le conclusioni a cui è giunta la Corte costituzionale in relazione all'art. 4, 204° comma, della l. n. 350 del 2003, si sarebbero potute estendere anche al 20°, 21° e 22° comma dell'art. 90, l. n. 289 del 2002, giacché l'ordinamento sportivo è previsto quale materia oggetto di legislazione ripartita tra Stato e Regioni e conseguentemente il registro, quale forma di riconoscimento degli enti sportivi, sarebbe dovuto essere istituito e gestito dagli enti locali.

Di conseguenza, il governo si affrettava ad abrogare tali previsioni con il d.l. 22 marzo 2004 n. 72, convertito in l. 21 maggio 2004, n. 128, per evitare che fossero dichiarate incostituzionali. Va osservato sul punto che il legislatore abrogando i commi sopra citati al fine di evitare di incorrere in un possibile sindacato di illegittimità costituzionale, ha aperto la strada al possibile riconoscimento delle agevolazioni fiscali, di cui alla l. n. 398 del 1991, anche alle associazioni ed alle società solo «sostanzialmente sportive», vale a dire quelle che nella sostanza svolgono un'attività sportiva sebbene sprovviste del riconoscimento del C.O.N.I.

Pur tuttavia, il Consiglio nazionale del C.O.N.I. con la delibera amministrativa n. 1261 del 30 aprile 2004 approvava le «norme provvisorie per l'istituzione del registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90, 20° comma, della l. n. 289 del 2002». Il Consiglio dei Ministri, con l'intenzione di evitare una liberalizzazione in tale settore, poneva in essere una vera e propria frode delle etichette con l'articolo 7, 1° e 2° comma, del d.l. 28 maggio 2004, n. 136, convertito in l. 27 luglio 2004, n. 186. Infatti, legittimava il C.O.N.I. ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali, a certificare la natura sportiva di tali enti, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale, attribuendo ad esso l'ulteriore compito di trasmettere all'Agenzia delle entrate l'elenco degli enti aventi natura sportivo-dilettantistica.

Consequentemente, il Consiglio nazionale del C.O.N.I., con delibera n. 1288 dell'11 novembre 2004, modificava le norme provvisorie per il registro, armonizzandole al quadro normativo e facendole divenire definitive. In pratica, così facendo, istituiva un nuovo registro amministrativo ai fini del riconoscimento sportivo delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

In questo contesto così confuso, il problema è stabilire se il regime fiscale agevolato, di cui alla l. n. 398 del 1991, possa o no applicarsi anche agli enti sportivi che presentino tutti i requisiti previsti dall'articolo 90 della l. n. 289 del 2002, ma non siano inseriti nel vigente registro tenuto dal C.O.N.I. (in dottrina si suole definire il vigente registro C.O.N.I. come nuovo registro per differenziarlo dal vecchio registro previsto dal 20° comma, art. 90 della l. n. 289 del 2002, oggi abrogato).

Tirando le fila di tale complessa vicenda, lungi dall'essersi conclusa, possiamo affermare che il Legislatore, per il tramite del governo, ha eluso la

scuri di una declaratoria di illegittimità costituzionale per violazione dell'articolo 117, 3° comma, della Costituzione, ma ha attribuito ai fini fiscali una natura proteiforme alle associazioni e società sportive dilettantistiche incompatibile con gli articoli 3, 23, 24 e 53 della Costituzione. Manca del tutto, a nostro avviso, una se pur minima coerenza razionale e si realizza, oltre che una violazione del diritto di difesa, una discriminazione sostanziale e un'escrabile tripartizione fiscale.

2. – *Ricostruzione e analisi critica della categoria degli enti sportivi dilettantistici alla luce del diritto vivente e dei principi costituzionali*

Il Legislatore, per il tramite dell'esecutivo, sembrava aver eliminato dal nostro ordinamento quello che, come avremo modo poco più oltre ampiamente di argomentare, poteva considerarsi un *monstrum* giuridico, ma con l'emanazione dell'articolo 7, 1° e 2° comma, del d.l. 28 maggio 2004 n. 136, come nel mito del *dodekathlos* di Eracle, tagliando una testa all'Idra di Lerna, tre ne ha financo generate di nuove.

Occorrerebbe operare una distinzione tra: a) le associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni, alle Discipline sportive associate o agli Enti di promozione sportiva e registrate presso il C.O.N.I.; b) le associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni, alle Discipline sportive associate o agli Enti di promozione sportiva e non registrate presso il C.O.N.I.; c) le associazioni e società sportive non riconosciute dal C.O.N.I. e non affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle Discipline sportive associate o agli Enti di promozione sportiva.

Secondo l'interpretazione giurisprudenziale maggioritaria (4), solo gli enti registrati presso il C.O.N.I. avrebbero diritto al regime fiscale agevolato.

Tuttavia, a nostro modo di vedere, è arduo sostenere che non sarebbe sufficiente, ai fini dell'ottenimento delle agevolazioni fiscali, svolgere un'attività sportiva, qualora ciò venga dimostrato in sede giudiziaria e, inoltre, non si può ritenere che il riconoscimento ai fini sportivi dell'ente da parte di una Federazione, di una Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva, per il tramite dell'affiliazione, non valga ad ottenere tali benefici fiscali, anche in mancanza di una formale registrazione presso il C.O.N.I. Il nostro Legislatore spesso, quando si tratta di reperire risorse finanziarie perviene a soluzioni non del tutto compatibili ai dettami costituzionali nell'intendimento di operare quella che, ci si perdoni l'espressione, potrebbe definirsi come attività di brigantaggio fiscale.

Prendiamo ora in esame le tre tipologie di associazioni e società sportive dilettantistiche sopra elencate.

In primis trattiamo delle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del C.O.N.I. ed affiliate alle Federazioni, alle Discipline sportive associate e agli Enti di promozione sportiva. In relazione ad esse non è stato chiaro per lungo tempo se, per il solo fatto di essere inserite nel registro C.O.N.I., queste dovrebbero poter usufruire dei benefici fiscali previsti

(4) Cfr., tra le altre, Comm. trib. reg. Milano, sez. XXIV, 25 febbraio 2014, n. 1780, consultabile *on line* sul sito www.grandiclienti.ilsole24ore.com; Comm. trib. prov. Pavia, sez. I, 27 settembre 2010, n. 163, consultabile *on line* sul sito <http://brescia.coni.it>, e Comm. trib. reg. Lazio, sez. XXXIV, 20 giugno 2007, n. 302 citata dalla precedente.

dalla l. n. 398 del 1991. La risposta, data dalla giurisprudenza (5) e dalla circolare in commento, è stata negativa. Infatti, tali enti devono essere considerati solo presuntivamente sportivi, salvo che la pubblica amministrazione non dimostri il contrario. Del resto, non vi è chi non sappia che l'art. 101, 2° comma, della Costituzione prevede che il giudice è soggetto solo alla legge. Pertanto, la sua valutazione non può dipendere da una pregiudiziale amministrativa quale sarebbe l'iscrizione nel registro presso il C.O.N.I.

Il medesimo argomento relativo all'incompatibilità della pregiudiziale amministrativa con l'articolo 101, 2° comma, della Costituzione può essere utilizzato proficuamente anche nell'ipotesi *a contrario* in cui tale pregiudiziale consista nella non iscrizione nel registro C.O.N.I. così da contestare l'equivalenza che a torto viene stabilita tra la mancata iscrizione e l'impossibilità di usufruire dei benefici fiscali previsti dalla l. n. 398 del 1991.

La seconda tipologia di enti sportivi dilettantistici previsti dalla normativa fiscale è costituita dalle associazioni e società sportive dilettantistiche non registrate dal C.O.N.I. ma affiliate ad una Federazione sportiva nazionale, ad una Disciplina sportiva associata o ad un Ente di promozione sportiva a loro volta riconosciuti dal C.O.N.I. stesso. In proposito, il punto due della delibera del Consiglio nazionale del C.O.N.I. n. 1288 del 2004 sopra citata prevede che le Federazioni sportive nazionali, le Discipline associate e gli Enti di promozione sportiva possono riconoscere provvisoriamente l'ente ai fini sportivi.

Tuttavia, in tale ipotesi, a detta della giurisprudenza assolutamente maggioritaria (6), non si potrebbe accedere al regime fiscale agevolato fino a quando non si ottenga l'iscrizione presso il nuovo registro del C.O.N.I.

Sulla questione interviene una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata (7) stabilendo che, per usufruire del regime fiscale agevolato, di cui alla l. n. 389 del 1991, è sufficiente il possesso, certificato mediante l'affiliazione alla Federazione riconosciuta, dei requisiti previsti dall'articolo 90 della l. n. 289 del 2002, da cui si desume il carattere sportivo dell'ente.

Sussiste, infatti, un'importante distinzione tra il vecchio e il nuovo registro. Mentre il primo era previsto dalla legge come obbligatorio per usufruire delle agevolazioni fiscali, l'iscrizione al nuovo registro, invece, non è prevista espressamente dalla legge, che riconosce al C.O.N.I. solo un ruolo di certificazione dello svolgimento dell'attività sportiva. Di fatto, il nuovo registro viene creato dal C.O.N.I. ai fini della trasmissione all'Agenzia delle entrate di un elenco degli enti riconosciuti quali sportivo-dilettantistici. Conseguentemente, il ruolo odierno del C.O.N.I. consisterebbe nella certificazione dell'attività sportiva che tutt'al più potrebbe determinare solo in via indiretta la possibilità in capo al sodalizio di usufruire della disciplina fiscale speciale. Sulla base di queste premesse sarebbe auspicabile che il nuovo registro assolvesse solo ad una funzione ricognitiva utile ai fini dell'accertamento della natura sportiva dilettantistica dell'ente, determinando una presunzione relativa della

(5) Comm. trib. prov. Treviso, sez. V, 20 febbraio 2014, n. 151, consultabile *on line* sul sito www.grandiclienti.ilsole24ore.com.

(6) Cfr., tra le altre, Comm. trib. reg. Milano, sez. XXIV, 25 febbraio 2014, n. 1780, *cit.*; Comm. trib. prov. Pavia, 27 settembre 2010, n. 163, *cit.*, e Comm. trib. reg. Lazio, 20 giugno 2007, n. 302, *cit.*

(7) Comm. trib. prov. Macerata, 30 maggio 2011, n. 173, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 996 e 997.

sussistenza dei requisiti di sportività, con correlativa inversione dell'onere della prova. Pertanto, a nostro avviso, tale nuovo registro non può comportare l'impossibilità di dimostrare in giudizio la sussistenza dei requisiti sportivi-dilettantistici, tra l'altro attestati, nel caso di specie, dalla Federazione.

Tali conclusioni appaiono avvalorate dalla norma di cui all'articolo 23 della Costituzione che, come è noto, sancisce che le prestazioni personali e patrimoniali devono essere previste espressamente dalla legge (8). Con tale norma si stabilisce una riserva di legge in materia tributaria, che concerne, tra gli altri, la determinazione del soggetto d'imposta nonché della base imponibile sulla quale incidono le agevolazioni fiscali.

Ergo, se si ritenesse automatica la disapplicazione del regime fiscale agevolato nel caso in cui l'ente, pur presentando i requisiti richiesti dalla legge, non fosse iscritto nel nuovo registro del C.O.N.I., si finirebbe per configurare una violazione dell'articolo 23 della Costituzione e del principio di separazione dei poteri, giacché i benefici fiscali finirebbero per dipendere da un atto di natura amministrativa.

Si potrebbe, dunque, concludere che l'iscrizione nel registro C.O.N.I. è requisito utile ma non sufficiente per avere accesso alle agevolazioni fiscali, mentre, purtroppo, negli accertamenti dell'Agenzia delle entrate è frequente l'automatismo recupero d'imposta-non iscrizione al C.O.N.I. (9).

La terza categoria di enti sportivi dilettantistici è quella dell'associazione e della società sportiva dilettantistica non registrata dal C.O.N.I. né affiliata ad una Federazione sportiva nazionale, a una Disciplina sportiva associata o ad un Ente di promozione sportiva.

(8) In questo senso, Cfr. G. Ragucci, *Il principio di legalità tributaria impone l'irrelevanza dell'iscrizione nel registro del CONI per l'accesso ai benefici fiscali degli enti sportivi dilettantistici*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 996 e ss., secondo cui «la mancanza nella disposizione tributaria di un riferimento esplicito all'iscrizione nel registro e l'abrogazione della regola che la prescriveva non consentono di subordinare il regime di favore alla ricorrenza di tale particolare requisito. In astratto, sarebbe forse possibile recuperare tale indicazione normativa argomentando dalla conservazione del registro quale strumento della funzione di certificazione dell'effettivo esercizio dell'attività sportivo-dilettantistica da parte dell'ente che abbia chiesto il riconoscimento, e dalla previsione per lo stesso dell'obbligo di conformarsi alle prescrizioni del CONI conseguenti all'acquisto di tale qualità. Su tali presupposti si potrebbe percorrere la via di un'interpretazione sistematica, in forza della quale, in pratica, la mancata iscrizione sia sanzionata anche dalla perdita dello *status* di contribuente agevolato. È tuttavia evidente che un argomento siffatto non è sufficiente a conferire alla fattispecie i caratteri di sufficiente determinatezza richiesta dal necessario rispetto della riserva espressa dall'articolo 23 della Cost., e sarebbe perciò da rigettare in base ai canoni interpretativi propri della materia tributaria».

(9) Cfr. G. Martinelli, *Agevolazioni fiscali e iscrizione presso il registro CONI*, in *Enti non profit*, 2011, 9 e ss., secondo cui «nel caso sottoposto al giudizio della Comm. trib. prov. Macerata, risultando espressamente dagli atti la carenza, sia formale che in concreto, del fine di lucro dell'associazione ricorrente, ben si sarebbe potuto riconoscere il diritto all'adozione del regime fiscale contestato sulla base di un differente presupposto giuridico (...). Purtroppo spesso anche di fronte al chiaro disposto dell'articolo 9-bis (d.l. n. 417 del 1991 convertito in l. n. 66 del 1992), acriticamente l'Amministrazione finanziaria prosegue ad oltranza nell'emissione degli atti accertativi di ricalcolo delle imposte dovute». È d'uopo precisare che la stessa Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, con una sentenza successiva (n. 247 del 2011) a quella oggetto del presente commento, si è pronunciata in parziale controtendenza con i principi adottati nella pronuncia n. 173 del 2011, accogliendo posizioni più formalistiche e richiedendo la necessaria affiliazione alla Federazione per avere diritto ai benefici fiscali.

Tale ente, secondo il nostro modo di vedere, si dovrebbe considerare avente carattere sportivo-dilettantistico, ai fini dell'accesso alle agevolazioni fiscali, là dove concretamente svolga un'attività di tal tipo, rispettosa dei requisiti previsti dall'articolo 90 della l. n. 289 del 2002. Quindi non dovrebbero essere necessari né il requisito della registrazione né quello dell'affiliazione, perché si tratterebbe di mere condizioni formali.

Sulla questione si pronuncia un'attenta dottrina affermando che «le disposizioni contenute nell'articolo 7 non legittimano, a nostro avviso, la conclusione nel senso della necessità del riconoscimento ai fini sportivi da parte del C.O.N.I. di tutte le associazioni sportive, così da escludere la possibilità in astratto di associazioni sportive non riconosciute ai fini sportivi» (10).

In questo stesso senso il T.a.r. Abruzzo, con la sentenza 11 febbraio 2010, n. 89 (11) relativa all'affidamento della gestione di un impianto natatorio ad un'associazione sportiva dilettantistica, afferma che «quanto alla dedotta necessità dell'iscrizione al C.O.N.I. alla stregua dell'articolo 7 del d.l. 28 maggio 2004, n. 136 (conv. in l. n. 186 del 2004), osserva il Collegio che la stessa non è affatto richiesta per l'esercizio e la promozione dell'attività sportiva, ma solo per fruire delle agevolazioni fiscali e contributive previste dalle disposizioni di cui al 1°, 3°, 5°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11° e 12° comma dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002. Al contrario, resta applicabile il 25° comma del citato art. 90 che stabilisce il *favor* per l'affidamento, da parte degli enti pubblici territoriali, della gestione di impianti alle società sportive ed alle associazioni sportive dilettantistiche, senza che sia prevista la necessità, in tal caso, del riconoscimento».

Dunque, l'iscrizione al C.O.N.I. dalla quale segue il riconoscimento ai fini sportivi, non sarebbe richiesta per l'esercizio e la promozione dell'attività sportiva; tuttavia, tale pronuncia precisa che tale riconoscimento sarebbe comunque necessario per accedere alle agevolazioni fiscali.

A nostro avviso, non si possono subordinare le agevolazioni fiscali all'ottenimento del riconoscimento del C.O.N.I.; infatti, come invero affermato dalla Cassazione con la sentenza n. 17119 del 2003 (12), un'associazione sportiva non affiliata ad una Federazione può godere delle agevolazioni fiscali «dovendosi ragionevolmente escludere un'interpretazione delle disposizioni in esame che, al fine della sussistenza dei presupposti necessari per godere del regime fiscale previsto dall'articolo 1 della l. n. 398 del 1991, richiedesse necessariamente l'iscrizione alla F.G.C.I. o ad altre particolari Federazioni, dovendosi ritenere sufficiente il concreto svolgimento di attività sportive svolte, senza scopo di lucro, in coerenza con gli scopi statutarî, potendo, se del caso, l'affiliazione alle Federazioni sportive costituire indice emblematico dello svolgimento di particolari attività». Pertanto, non tutto ciò che può essere «computato» conta, ma quel che rileva è l'essere e non l'apparire. La tesi secondo la quale i benefici fiscali potrebbero applicarsi alle sole associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del C.O.N.I. come sopra accennato, potrebbe considerarsi incompatibile con il dettato costituzionale anche sotto ulteriori profili. In primo luogo, tale tesi configurerebbe una violazione dell'articolo 53, 1° comma, della Costituzione, che com'è noto, stabi-

(10) L. Santoro, *Le Società ed associazioni sportive*, in G. Liotta - L. Santoro, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, Giuffrè, 2013, 55.

(11) T.a.r. Abruzzo, 11 febbraio 2010, n. 89, consultabile *on line* sul sito www.grandiclienti.ilsole24ore.com.

(12) Cass., 13 novembre 2003, n. 17119, (s.m.), in *Enti non profit*, 2004, 119.

lisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in relazione alla propria capacità contributiva, la quale deve essere intesa anche come criterio di equità e razionalità in materia tributaria. Ciò comporta, tra l'altro, che non si possono escludere benefici fiscali sulla base di considerazioni sanzionatorie e per una mera finalità punitiva. Infatti, l'esclusione dei benefici fiscali, a nostro avviso, palesa un intendimento sanzionatorio nei confronti delle associazioni e società che decidano di operare nel campo dello sport senza entrare a far parte del sistema C.O.N.I. Tale considerazione è fondata sulla disposizione normativa, più volte richiamata, di cui all'articolo 7 della l. n. 186 del 2004, che assegna al C.O.N.I. la funzione di «unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche (...) quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale».

Inoltre, negando la spettanza delle agevolazioni fiscali agli enti sportivi non riconosciuti dal C.O.N.I., si realizzerebbe una violazione del principio di uguaglianza sostanziale in materia tributaria desumibile dal generale principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione. Infatti, verrebbero tassati diversamente soggetti d'imposta in concreto identici, che presentano le medesime classi di reddito in eguale quantità. Sorge spontaneo un interrogativo paradossale: perché i *New York Giants*, sino a qualche anno fa (13), se avessero giocato in Italia avrebbero dovuto pagare una tassazione piena e, invece, l'U.S. Poggibonsi (14) ha il diritto di usufruire di una tassazione agevolata? Del resto anche la Carta Olimpica, prevede tra i suoi principi fondamentali quello secondo il quale: *the practice of sport is a human right. Every individual must have the possibility of practising sport, without discrimination of any kind*.

D'altro canto, la violazione dell'articolo 3 della Costituzione si configura anche in relazione agli obblighi formali, in quanto solo gli enti riconosciuti dal C.O.N.I. godono di un regime semplificato di oneri formali, da cui derivano costi minori rispetto a quelli sostenuti dalle associazioni e società sportive non riconosciute. Ma c'è di più: come si è già osservato in precedenza, le scelte di politica tributaria devono essere frutto di disposizioni parlamentari e la loro applicazione deve svolgersi in coerenza con l'efficacia generale della legge. Potrebbe infatti osservarsi che i requisiti per ottenere l'affiliazione dell'associazione e della società sportiva dilettantistica ad una Federazione sportiva nazionale, ad una Disciplina sportiva associata o ad un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I., da cui, a detta dell'orientamento giurisprudenziale maggioritario (15), indirettamente dipenderebbero i benefici fiscali previsti dalla l. n. 398 del 1991, sono espressivi di scelte che penalizzano i più deboli a favore dei più forti. I criteri per ottenere l'affiliazione dell'ente sportivo sono correlati, infatti, a valutazioni legate alla forza economica e sociale dell'organismo stesso (16). Ciò vale per l'ente sportivo sia con ri-

(13) Il *Football Americano* soltanto di recente, è stato riconosciuto dal C.O.N.I., quale D.S.A. sperimentale, come risulta dal Comunicato del Consiglio Nazionale del C.O.N.I. del 17 dicembre 2010.

(14) Come è noto i *New York Giants* rappresentano una delle più famose squadre di *football* americano militanti nella N.F.L. (*National Football League*); l'U.S. Poggibonsi è una squadra di calcio che gioca nella serie D del campionato italiano.

(15) Cfr., tra le altre, Comm. trib. prov., Macerata, 9 agosto 2011, n. 247, in *Diritto & Giustizia*, 2011, 1 ottobre, (s. m.).

(16) L'affiliazione sovente è soggetta all'accertamento della sussistenza di determinati parametri attinenti al numero di tesserati ed alla disponibilità di impianti sportivi.

guardo all'atto del riconoscimento ai fini sportivi da parte del C.O.N.I., sia all'atto dell'affiliazione da parte della Federazione. Sembra che la tassazione piena delle associazioni e delle società sportive non affiliate serva, almeno in parte, per coprire finanziariamente le agevolazioni che spettano agli enti sportivi dilettantistici più forti. La prospettiva reale è quella di una subordinazione e di un asservimento degli enti più deboli a quelli più forti, con un meccanismo che non farebbe altro che replicare grottescamente, nella nostra società democratica di oggi, una situazione di sottomissione iniqua, paragonabile a quella che nell'antica Grecia viveva tra Ilioti e Spartani.

Infine, sembrerebbero anche presenti gli estremi per poter ritenere tali agevolazioni fiscali, di cui alla l. n. 398 del 1991, in contrasto con l'art. 53, 2° comma, della Costituzione secondo cui la tassazione è informata a criteri di progressività. Questi benefici fiscali sarebbero invece regressivi, giacché penalizzano con una tassazione superiore gli enti espressivi di minore forza economica.

3. – *Considerazioni conclusive*

A conferma di quanto sostenuto, può riuscire utile la comparazione con la certificazione prevista dagli articoli 75 e ss. del d.lgs. n. 276 del 2003, così come novellati dal d.lgs. n. 251 del 2004. Infatti, ai sensi di tali disposizioni normative, la veridicità del contratto di lavoro privato può anche essere certificata davanti ad apposite commissioni, iscritte in un albo nazionale, istituito con decreto interministeriale. Con l'intervento della pubblica amministrazione si conferisce al contratto una rafforzata efficacia tra le parti e verso i terzi posto che dalla certificazione nasce una presunzione relativa in ordine al contenuto del contratto di lavoro e alla sua qualificazione. Tali osservazioni, a nostro avviso, si potrebbero estendere anche alla certificazione del C.O.N.I. che presenta un'analoga natura amministrativa.

Per non tacere, che la l. n. 66 del 1992 prevede l'estensione delle agevolazioni di cui alla l. n. 398 del 1991 alle associazioni non lucrative, indipendentemente dall'attività esercitata. Conseguentemente, alla luce di tale normativa, a nostro modo di vedere, si estenderebbero le agevolazioni fiscali, in ogni caso alle associazioni sportive dilettantistiche in quanto rientrerebbero tra le associazioni non lucrative visto che lo schema associativo per sua natura sarebbe incompatibile con il perseguimento del lucro soggettivo.

Alla luce delle pregresse considerazioni, va constatato che siamo di fronte a uno dei tanti esempi in cui la legge si adatta alla ragion fiscale, dove l'affermazione astratta dei valori del pluralismo si ribalta nel suo opposto, concretizzandosi nel dispotismo del più forte. Conseguentemente, sarebbe auspicabile da parte degli enti sportivi non riconosciuti un rifiuto a rassegnarsi a una condizione di ineludibile inferiorità, come risulta espresso mirabilmente dalla quinta di Beethoven, il cui significato profondo corrisponde alla lotta dell'uomo contro le avversità della vita.

dott. ROBERTO CARMINA

*Dottorando di ricerca in Soggetti, istituzioni,
diritti nell'esperienza interna e transnazionale
Università di Palermo*